



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 12. septembra 2017¹

Zadeva C-524/15

Luca Menci,
ob udeležbi
Procura della Repubblica

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu, Italija))

„Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Nacionalna zakonodaja, ki določa upravno sankcijo in kazensko sankcijo za ista dejanja, povezana z neplačilom DDV – Kršitev načela *ne bis in idem* – Identičnost dejstev – Ponovitev postopkov ali sankcij – Izjeme od prepovedi *ne bis in idem* – Dovolj tesna vsebinska in časovna povezava med postopkoma“

1. Pod katerimi pogoji se uporabi načelo *ne bis in idem*, če je v zakonodajah nekaterih držav za kaznovanje neplačila visokega zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) omogočena kumulacija upravnih in kazenskih sankcij? To je, če povzamem, vprašanje, s katerim se ponovno sooča Sodišče.
2. Sodišče je s sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson,² določilo smernice, ki jim morajo nacionalna sodišča slediti v zvezi s pravico osebe, da se ne preganja dvakrat za isto neizpolnitev obveznosti plačila DDV. Pri tem je upoštevalo rešitve, ki jih je oblikovalo Evropsko sodišče za človekove pravice (v nadaljevanju: ESČP), vendar je uporaba odgovora, ki je bil dan v navedeni sodbi, povzročila težave in neskladnosti med sodišči nekaterih držav članic, na primer v Italiji.
3. ESČP je poleg tega v sodbi z dne 15. novembra 2016, A in B proti Norveški,³ občutno spremenilo svojo sodno prakso v zvezi z načelom *ne bis in idem*. Sodišče bo moralo odločiti, ali bo sprejelo to novo, bolj omejujočo usmeritev glede uporabe načela *ne bis in idem* ali pa ohranilo višjo raven varstva. Ob razjasnitvi sodbe Åkerberg Fransson bo moralo torej presoditi, ali v pravu Unije velja omejitev načela *ne bis in idem*, ki jo je nedavno potrdilo ESČP.
4. Ti sklepni predlogi so zaradi povezanosti z zadevami Garlsson Real State (C-537/16), Di Puma (C-596/16) in Consob (C-597/16) oblikovani skupaj s temi iz navedenih zadev.

¹ Jezik izvirnika: španščina.

² C-617/10, EU:C:2013:105 (v nadaljevanju: sodba Åkerberg Fransson).

³ CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (v nadaljevanju: sodba A in B proti Norveški).

I. Pravni okvir

A. Evropska konvencija o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin iz leta 1950 (v nadaljevanju: EKČP)

5. Protokol št. 7 k EKČP, podpisan 22. novembra 1984 v Strasbourgu (v nadaljevanju: Protokol št. 7), v členu 4 ureja „pravico, ne biti dvakrat sojen ali kaznovan za isto kaznivo dejanje“, in sicer tako:

„1. Pravosodni organi iste države ne smejo nikogar ne kazensko preganjati ne kaznovati za kaznivo dejanje, za katero je bil na podlagi zakona in v skladu s kazenskim postopkom te države s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen.

2. Določbe prejšnjega odstavka ne preprečujejo obnove kazenskega postopka na podlagi zakona in skladno s kazenskim postopkom prizadete države, če obstajajo dokazi o novih ali na novo odkritih dejstvih ali pa če je v prejšnjih postopkih prišlo do bistvene napake, ki bi lahko vplivala na izid sojenja.

3. Določila tega člena se ne smejo derogirati s sklicevanjem na 15. člen Konvencije.“

B. Pravo Evropske unije

6. Člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) določa:

„Nihče ne sme biti ponovno v kazenskem postopku ali kaznovan zaradi kaznivega dejanja, za katero je bil v Uniji v skladu z zakonom s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen.“

7. Člen 51 Listine določa področje uporabe Listine:

„1. Določbe te listine se uporabljajo za institucije, organe, urade in agencije Unije ob spoštovanju načela subsidiarnosti, za države članice pa samo, ko izvajajo pravo Unije. Zato spoštujejo pravice, upoštevajo načela in spodbujajo njihovo uporabo v skladu s svojimi pristojnostmi in ob spoštovanju meja pristojnosti Unije, ki so ji dodeljene v Pogodbah.

2. Ta listina ne razširja področja uporabe prava Unije preko pristojnosti Unije niti ne ustvarja nikakršnih novih pristojnosti ali nalog Unije in ne spreminja pristojnosti in nalog, opredeljenih v Pogodbah.“

8. S členom 52 sta obseg pravic in načel ter njihova razlaga, priznanih z Listino, urejena tako:

„1. Kakršno koli omejevanje uresničevanja pravic in svoboščin, ki jih priznava ta listina, mora biti predpisano z zakonom in spoštovati bistveno vsebino teh pravic in svoboščin. Ob upoštevanju načela sorazmernosti so omejitve dovoljene samo, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.

[...]

3. Kolikor ta listina vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z Evropsko konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, sta vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija. Ta določba ne preprečuje širšega varstva po pravu Unije.

4. Kolikor so v tej listini priznane temeljne pravice, kot izhajajo iz skupnih ustavnih tradicij držav članic, je treba te pravice razlagati skladno s temi tradicijami.

[...]

6. Nacionalne zakonodaje in običaji se morajo v celoti upoštevati v skladu s to listino.“

C. Italijansko pravo

9. Člen 13(1) zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997⁴ določa:

„Kdor v predpisanih rokih ne plača, v celoti ali deloma, akontacije, periodičnega obroka, izenačevalnega zneska ali salda davka, ki izhaja iz davčnega obračuna, pri čemer se v tem primeru odbijejo periodična plačila ali akontacije, tudi če niso bila plačana, se kaznuje z upravno sankcijo v višini 30 % vsakega neplačanega zneska, tudi če se po popravi vsebinskih ali računskih napak ob pregledu letnega davčnega obračuna ugotovi, da je dolgovani znesek davka višji oziroma je presežek, ki ga je mogoče odbiti, nižji. Za plačila, izvedena z zamudo, krajšo od 15 dni, se sankcija iz prvega stavka, poleg tega, kar je določeno v členu 13(1) zakonske uredbe št. 472 z dne 18. decembra 1997, dodatno zniža na znesek, ki ustreza eni petnajstini za vsak dan zamude. Enaka sankcija se naloži v primeru odmere višjega davka v smislu členov 36a in 36b dekreta predsednika republike št. 600 z dne 29. septembra 1973 in člena 54a dekreta predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972.“⁵

10. Zakonska uredba št. 74/2000 z dne 10. marca 2000 o kaznivih dejanjih s področja neposrednih davkov in DDV⁶ (v nadaljevanju: zakonska uredba 74/2000) v členu 10b ureja „izogibanje plačilu DDV“ tako:

„Določba iz člena 10a z omejitvami, ki jih določa, velja tudi za vsakogar, ki ne plača davka na dodano vrednost, ki ga dolguje na podlagi letnega obračuna, v roku za plačilo akontacije za naslednje davčno obdobje.“

11. Člen 10a zakonske uredbe 74/200 določa:

„Kdor v roku za vložitev letnega obračuna tistega, ki je opravil odtegljaj, ne plača odtegljajev, ki izhajajo iz potrtil, izdanih davčnim zavezancem, za katere so bili odtegljaji opravljeni, se kaznuje z zaporom od šest mesecev do dveh let, če dolgovani znesek presega 50.000 EUR za vsako davčno obdobje.“

12. Členi od 19 do 21 zakonske uredbe 74/2000, ki so zajeti pod naslovom „Razmerja s prekrškovnim sistemom in med postopki“, v bistvu določajo: (a) da velja specialno pravno pravilo, če je za isto dejanje predvidena sankcija v določbi iz naslova II in določbi, ki ureja upravno sankcijo; (b) da kazenski in upravni postopek tečeta ločeno, kar pomeni, da nobenega od postopkov ni treba prekiniti, dokler ni sprejeta odločitev v drugem; (c) da pristojni organ določi upravne sankcije v zvezi s kršitvami na področju davkov, ki pomenijo kaznivo dejanje; in (d) da te sankcije vendarle niso izvršljive, razen če se kazenski postopek ustavi ali se konča s pravnomočno oprostilno sodbo, ki izključuje kaznivost dejanja, v tem zadnjem primeru pa rok za izterjavo začne teči na datum vročitve oprostilne sodbe.

4 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (GURI št. 5 z dne 8. januarja 1998 – Supplemento Ordinario št. 4).

5 Decreto Legislativo 18 dicembre de 1997, n. 472, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (GURI št. 5, z dne 8. januarja 1998 – Supplemento Ordinario št. 4), ki v členu 13 določa možnost znižanja sankcij, naloženih zaradi neplačila davkov.

6 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n.° 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (GURI št. 76, z dne 31. marca 2000).

13. Po datumu, ko so bila storjena dejanja, ki so bila povod za obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe, je bila italijanska zakonodaja spremenjena z zakonsko uredbo št. 158 z dne 24. septembra 2015⁷ (v nadaljevanju: zakonska uredba 158/2015), s katero sta bila spremenjena člena 10a in 10b zakonske uredbe 74/2000 in je bil z novim členom 13 zakonske uredbe 74/2000 dodan še en razlog za izključitev kaznivosti.

14. V skladu s členom 7 zakonske uredbe 158/2015 se je člen 10a zakonske uredbe 74/2000 spremenil tako, da se zdaj glasi:

„Kdor, v roku za vložitev letnega obračuna tistega, ki je opravil odtegljaj, ne plača odtegljajev, ki so dolgovani na podlagi tega obračuna ali ki izhajajo iz potrdil, izdanih davčnim zavezancem, za katere so bili odtegljaji opravljeni, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let, če dolgovan znesek presega 150.000 EUR za vsako davčno obdobje.“

15. V skladu s členom 8 zakonske uredbe 158/2015 se je besedilo člena 10b zakonske uredbe 74/2000 spremenilo z učinki od 22. oktobra 2015:

„Kdor v roku za plačilo akontacije za naslednje davčno obdobje ne plača davka na dodano vrednost, dolgovanega na podlagi letnega davčnega obračuna, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let, če dolgovani znesek presega 250.000 EUR za vsako davčno obdobje.“

II. Nacionalni postopek in vprašanje za predhodno odločanje

16. Italijanska davčna uprava je v zvezi z Luco Mencijem kot lastnikom istoimenskega podjetja opravila davčni nadzor, ker ta za davčno obdobje, ki se nanaša na leto 2011, ni plačal zneska DDV v skupni višini 282.495,76 EUR. Nadzor je bil končan z ustrezno odmerno odločbo z dne 6. novembra 2013 in naložitvijo globe L. Menciju v višini 84.748,74 EUR. Davčna uprava je ugodila prošnji L. Mencija za plačilo po obrokih in L. Menci je prve obroke poravnal.

17. Po končanju prekrškovnega postopka in pravnomočnosti odločbe o naložitvi globe je državno tožilstvo zoper L. Mencija 13. novembra 2014 začelo kazenski postopek, ker je menilo, da gre pri neplačilu DDV za kaznivo dejanje, opredeljeno v členu 10b zakonske uredbe 74/2000.

18. V okviru tega kazenskega postopka je Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu, Italija) Sodišču predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali člen 50 [Listine], če se razlaga ob upoštevanju člena 4 [Protokola] št. 7 k [EKČP] in z njim povezane sodne prakse [ESČP], nasprotuje možnosti, da se uvede kazenski postopek, katerega predmet je dejanje (neplačilo DDV), za katero je bila obdolžencu pravnomočno naložena upravna sankcija?“

19. Sodišče je to zadevo združilo z zadevama Orsi (C-217/15) in Baldetti (C-350/15). Pisna stališča so predložili zastopnik L. Mencija, italijanska vlada in Evropska komisija, skupna obravnava za vse tri postopke pa je bila opravljena 8. septembra 2016.

20. Pred predstavitvijo sklepnih predlogov, ki je bila najavljena za 17. november 2016, je bila objavljena sodba ESČP z dne 15. novembra 2016, A in B proti Norveški. Zaradi te sodbe je četrti senat Sodišča 30. novembra 2016 sklenil, da se zadeva Menci razdruži od preostalih dveh, in predlagal, naj se o njej odloči v velikem senatu.⁸

⁷ Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (GURI št. 233 z dne 7. oktobra 2015 – Supplemento Ordinario št. 55).

⁸ Sodba v obeh zadevah je bila razglašena 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti (C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264).

21. Veliki senat je s sklepom z dne 25. januarja 2017 odredil ponovno odprtje ustnega dela postopka, skupna obravnava za to zadevo ter zadeve Garlsson Real State (C-537/16), Di Puma (C-596/16) in Consob (C-597/16)⁹ pa je bila opravljena 30. maja 2017. Na njej so ustna stališča v zvezi z vprašanji, ki se nanašajo na obravnavani predlog za predhodno odločanje, predstavili L. Menci, Komisija ter italijanska in nemška vlada.

III. Analiza vprašanja za predhodno odločanje

22. Metodološka presoja, ki jo je Sodišče v sodbi z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti,¹⁰ opravilo v okviru analize člena 50 Listine v povezavi s členom 4 Protokola št. 7 je v točkah 15 in 24 te sodbe izražena tako:

- „[P]ostavljeno vprašanje [je treba] preučiti le glede na temeljne pravice, ki jih zagotavlja Listina [...]“.
- Na koncu te preučitve se je „v skladu s členom 52(3) Listine – ker člen 50 te listine vsebuje pravico, ki ustreza pravici iz člena 4 Protokola št. 7 k EKČP – [...] treba prepričati, da zgoraj navedena razlaga člena 50 te listine ne posega v raven varstva, ki jo zagotavlja EKČP“.

23. Vendar se tudi pri razlagi člena 50 Listine ne sme pozabiti, da v skladu s členom 52(3) Listine velja, da „[k]olikor ta listina vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z Evropsko konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, sta vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija“.¹¹

24. Tako bom najprej preučil sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 50 Listine, ki je nujni referenčni okvir za uporabo načela *ne bis in idem* v primerih kumulacije davčnih in kazenskih sankcij zaradi neplačila DDV.

25. Nato bom predstavil svoje mnenje o vplivu, ki bi ga na to sodno prakso lahko imela doktrina ESČP, vključno s to, ki je zajeta v sodbi A in B proti Norveški. Poleg tega bom raziskal možnosti Sodišča, da razvije samostojen pristop za analizo vsebinsko in časovno dovolj povezanih mešanih (kazenskih in upravnih) postopkov.

26. Po teh preučitvah se bom nazadnje vrnil k obravnavi dejanskega stanja primera, na katerega se nanaša predlog za sprejetje predhodne odločbe, in predlagal odgovor, ki bo nacionalnemu sodišču omogočil rešitev spora.

⁹ Tudi te tri zadeve se nanašajo na uporabo načela *ne bis in idem* za primere kumulacije kazenskih in upravnih sankcij, vendar na področju dejanj zlorabe trga.

¹⁰ C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264.

¹¹ V pojasnilu k tej določbi je navedeno, da je „[n]amen odstavka 3 [...] zagotoviti potrebno usklajenost med Listino in EKČP z vzpostavitvijo pravila, da sta vsebina in obseg navedenih pravic, vključno z dovoljenimi omejitvami, enaka kot vsebina in pomen pravic, ki ju določa EKČP, kolikor pravice v tej listini ustrezajo tudi pravicam, zagotovljenim z EKČP“.

A. Sodna praksa Sodišča v zvezi z uporabo člena 50 Listine za kumulacijo davčnih in kazenskih sankcij

27. Načelo *ne bis in idem* se v pravu Unije pojavlja v več različicah,¹² katerih obravnave pa Sodišče še ni poenotilo, čeprav so ga nekateri generalni pravobranilci k temu pozvali.¹³ Ne bom obravnaval niti sodne prakse – bolj omejujoče – v kateri se to načelo razlaga na področju določb varstva svobodne konkurence, niti te, ki se nanaša na člen 54 Konvencije o izvajanju Schengenskega sporazuma in je širša ter zagotavlja večjo zaščito pravic obdolžencev na tem področju.

28. Sodišče je sodno prakso glede uporabe načela *ne bis in idem* za kumulacijo davčnih in kazenskih sankcij kot odgovor države na neplačilo davkov (v konkretnem primeru DDV) vzpostavilo s sodbo Åkerberg Fransson. Po uporabi meril Engel za razjasnitev, kdaj je davčna sankcija – čeprav je nominalno oblikovana kot upravna – dejansko „kazenska“, je Sodišče vključilo izrecno napotilo na učinkovitost sankcij, katerega povezavo s sodno prakso ESČP bi bilo najbrž težko izkazati.

29. Sodišče je v sodbi Åkerberg Fransson,¹⁴ potem ko je ugotovilo, da je pristojno za obravnavo predloga za sprejetje predhodne odločbe,¹⁵ navedlo, da načelo *ne bis in idem* „ne nasprotuje temu, da država članica za ista dejanja nespoštovanja obveznosti prijavljanja podatkov v zvezi z DDV zaporedno naloži davčno sankcijo in kazensko sankcijo, če prva sankcija ni kazenska, kar preveri nacionalno sodišče“.¹⁶ Svoboda držav članic, da izberejo sankcije, je utemeljena z nujnostjo zagotavljanja pobiranja vseh prihodkov iz naslova DDV in tako z varovanjem finančnih interesov Unije.¹⁷

30. Sodišče pa je vendarle določilo mejo kumulaciji davčnih in kazenskih sankcij: „kadar je davčna sankcija kazenskopravna v smislu člena 50 Listine in je postala pravnomočna, je mogoče šteti, da člen 50 Listine nasprotuje temu, da se zaradi istih dejanj zoper isto osebo sproži kazenski pregon“. Mogoče je torej hkrati naložiti davčne in kazenske sankcije, ne sme pa se skupaj s kazensko sankcijo naložiti sankcije, ki je po imenu sicer upravna, dejansko pa je represivne narave.¹⁸

12 Napotujem na deli: Van Bockel, B., *The ne bis in idem principle in EU Law*, Kluwer, 2010, in Van Bockel, B. (ur.), *Ne Bis in Idem in EU Law*, Cambridge University Press, 2016. Glej tudi Oliver, P. in Bombois, T., „*Ne bis in idem* en droit européen: un principe à plusieurs variantes“, *Journal de droit européen*, 2012, str. od 266 do 272, in Tomkin, J., „Article 50, Right not to be tried or punished twice in criminal proceedings for the same criminal offence“, v Peers, S., Herve, T., Kenner, J. in Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: a Commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, str. od 1373 do 1412.

13 Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott z dne 15. decembra 2011 v zadevi Bonda (C-489/10, EU:C:2011:845, točka 33 in ostali tam navedeni sklepni predlogi).

14 Tam obravnavani primer je bil skoraj enak temu: H. Åkerbergu Franssonu je bila naložena upravna sankcija zaradi neplačila večjih zneskov DDV, ko pa je bil ta postopek končan, je bil zoper njega uveden kazenski postopek za ista dejanja.

15 Sodišče se je izreklo za pristojno, saj je bilo mogoče uporabiti člene 2, 250(1) in 273 Direktive 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) in člen 325 PDEU, ker je šlo za primer uporabe prava Unije v smislu člena 51(1) Listine. Od takrat ni več mogoče dvomiti o uporabi Listine v teh zadevah. Nasprotno pa davčne in kazenske sankcije, izrečene v Italiji zaradi neplačila davka na dohodek, ne predpostavljajo uporabe prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, zaradi česar se je Sodišče izreklo za očitno nepristojno za odločanje o predlogu za sprejetje predhodne odločbe s sklepom z dne 15. aprila 2015, Burzio (C-497/14, EU:C:2015:251).

16 Sodba Åkerberg Fransson (točka 37).

17 *Ibidem* (odstavki 34).

18 Uredba Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 340) v členu 6 vsebuje določbe, katerih namen je zagotoviti spoštovanje *ne bis in idem* in ki skušajo preprečiti kumulacijo upravnih sankcij Unije in kazenskih sankcij držav članic.

31. Da bi ugotovilo, kdaj je davčna sankcija kazenska, je Sodišče, kot sem že navedel, uporabilo „merila Engel“, ki jih je pred tem sprejelo v sodbi Bonda.¹⁹ Vendar je namesto tega, da bi jih samo uporabilo za zakonodajo, kot je švedska, to nalogo dodelilo predložitvenemu sodišču²⁰ z opozorilom, da lahko ugotovi, da je kumulacija davčnih in kazenskih sankcij v nasprotju s členom 50 Listine, le če so preostale sankcije učinkovite, sorazmerne in odvračilne.²¹

32. Učinkovitost preganjanja goljufij in varstvo finančnih interesov Unije sta torej dejavnika, ki ju je treba kot protiutež upoštevati pri ugotavljanju neskladnosti kumulacije davčnih in kazenskih sankcij z načelom *ne bis in idem*, ko gre za davke, ki vplivajo na te interese.

33. Zahteva po učinkovitosti v skladu s sodbo Taricco in drugi²² postane pogoj, ki uravnava svobodo izbire držav članic, saj „so lahko kazenske sankcije nujne za odvračilno in učinkovito preprečevanje nekaterih primerov velike goljufije na področju DDV“. Omejitev je torej utemeljena s členom 325 PDEU, v skladu s katerim morajo države članice preprečevati nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Unije, z ukrepi, ki so odvračilni in učinkoviti, in ki jim zlasti nalaga, da za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, sprejmejo enake ukrepe, kakršne sprejemajo za preganjanje goljufij, ki škodujejo njihovim lastnim interesom.²³

34. Skratka, Sodišče je s sodbama Bonda²⁴ in Åkerberg Fransson člen 50 Listine razlagalo v skladu²⁵ z dotlej prevladujočo sodno prakso ESČP o načelu *ne bis in idem*.²⁶ Ta konvergenca je bila glede na podobnost med ureditvijo načela *ne bis in idem* v členu 4 Protokola št. 7 in členu 50 Listine logična.²⁷

19 Sodba Åkerberg Fransson (točka 35) in sodba z dne 5. junija 2012, Bonda, (C-489/10, EU:C:2012:319, točka 37). Ta se je nanašala na vzporednost kazenskega postopka na Poljskem z upravnimi sankcijami Evropske unije za prejemnike kmetijskih pomoči.

20 Neki avtor je grajal razliko med pristopoma, ki ju je Sodišče privzelo v zadevah Bonda (sodba z dne 5. junija 2012, C-489/10, EU:C:2012:319) in Åkerberg Fransson; v prvem primeru je namreč samo uporabilo merila Engel, da bi ugotovilo, ali je upravna sankcija, naložena kmetom prejemnikom nezakonitih pomoči, kazenska, v drugem primeru pa je – nasprotno – uporabo teh meril prepustilo švedskemu sodišču. Glej Vervaele, J.A.E., „*Ne bis in idem*: ¿un principio transnacional de rango constitucional en la Unión Europea?“, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, 2014, št. 1, str. 28.

21 Sodba Åkerberg Fransson (točka 36). Na podlagi te sodbe je švedsko vrhovno sodišče spremenilo svojo sodno prakso in je tako v odločbi iz junija kot v odločbi iz julija 2013 ugotovilo, da švedska zakonodaja, ki dopušča kumulacijo davčnih in kazenskih sankcij zaradi neplačila DDV, krši načelo *ne bis in idem*.

22 Sodba z dne 8. septembra 2015 (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 39).

23 Sodba z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 37), in sodba Åkerberg Fransson (točka 26 in navedena sodna praksa). Enaka obveznost je določena v členu 2 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti, podpisane v Luksemburgu dne 26. julija 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 19, zvezek 1, str. 9). Po uveljavitvi Lizbonske pogodbe se mora njena vsebina urediti na ravni Unije; v postopku obravnave je predlog Direktive Evropskega parlamenta in Sveta o boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava, COM(2012) 363 final z dne 11. julija 2012. Po političnem soglasju Sveta z dne 7. februarja 2017 se zdi, da bi utegnili biti sprejetje tega pomembnega besedila hitro.

24 Sodba z dne 5. junija 2012, C-489/10, EU:C:2012:319.

25 Lenaerts, K. in Gutiérrez Fons, J. A., „The place of the Charter in the EU institutional edifice“, v Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. in Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, str. 1600.

26 Prej je bil vpliv sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 54 Konvencije o izvajanju Schengenskega sporazuma zaznaven v doktrini ESČP, zlasti v sodbi z dne 10. februarja 2009, Zolotukhin proti Rusiji (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903), na katero se bom skliceval pozneje.

27 ESČP je ob izrecnem sklicevanju na sodbo Åkerberg Fransson prav tako omenilo konvergenco obeh evropskih sodnih praks o ugotavljanju kazenske narave davčnega postopka in, *a fortiori*, uporabi načela *ne bis in idem* na davčnem in kazenskem področju. Glej sodbo ESČP z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, točka 73).

B. Sodna praksa ESČP v zvezi z načelom *ne bis in idem* in kumulacijo davčnih in kazenskih sankcij

35. Varstvo načela *ne bis in idem* v okviru Sveta Evrope ni brez zapletov. Ta pravica ni bila vključena v EKČP, podpisano v Rimu 4. novembra 1950, in njeno varstvo je bilo zagotovljeno naknadno s Protokolom št. 7, ki ga je ratificiralo 44 od 47 držav članic Sveta Evrope. Združeno Kraljestvo je ni podpisalo, Nemčija in Nizozemska pa imata zadržke pred podpisom. Nemčija ob podpisu, več drugih (Avstrija, Francija, Portugalska ali Italija) pa med postopkom njegove sklenitve, so v svojih ratifikacijskih instrumentih navedle pridržke ali izjave za omejitev pristojnosti ESČP izključno na kazensko področje, da bi lahko ohranile dvojnost upravnih in kazenskih sankcij za ista dejanja.²⁸

36. ESČP je v sodni praksi učinke teh pridržkov ali izjav omejilo s tem, da je v skladu s členom 57 EKČP za njihovo veljavnost zahtevalo spoštovanje teh pogojev: pridržek mora biti oblikovan ob podpisu Protokola, nanašati se mora na določbe, ki se uporabljajo ob ratifikaciji, ne sme biti splošen, vsebovati mora kratek opis zadevnih določb.²⁹ Ker je presodilo, da ti pogoji niso izpolnjeni, je ESČP v sodbi Grande Stevens in drugi proti Italiji³⁰ štelo, da izjava Italije iz ratifikacijskega instrumenta za Protokol št. 7, s katero si je prizadevala omejiti njegovo uporabo izključno na sankcije in postopke, ki se v skladu z italijanskim pravom štejejo za kazenske, ni veljavna.

37. V skladu s sodno prakso ESČP je z načelom *ne bis in idem* prepovedano uvesti dva ali več kazenskih postopkov (dvojna obtožba) in uveljavitev dveh ali več pravnomočnih kazenskih obsodb (dvojno kaznovanje) zoper isto osebo in za ista dejanja. Namen tega načela je preprečitev ponovitve že končanih kazenskih postopkov in zagotovitev pravne varnosti posameznika s tem, da se ga zaščiti pred negotovostjo, da bi bil lahko dvakrat preganjan, dvakrat predmet postopka in dvakrat obsojen. Dobršen del te sodne prakse ESČP se nanaša zlasti na podvajanje davčnih in kazenskih sankcij.

38. ESČP za uporabo načela *ne bis in idem* zahteva, da so izpolnjeni štirje pogoji: (1) identičnost preganjanje ali kaznovane osebe, (2) identičnost presojanih dejstev (*idem*), (3) podvajanje kaznovalnih postopkov (*bis*) in (4) pravnomočnost ene od dveh odločb. Pogoja, upoštevana za to zadevo, ki sta bila vzrok za največji in najbolj sporen del sodne prakse ESČP sta identičnost dejstev (*idem*) in podvajanje postopkov (*bis*).

1. Identičnost dejstev (pojem *idem*)

39. V zvezi s tem elementom načela *ne bis in idem* je treba ugotoviti, ali se morajo postopki, ki se ponovijo, nanašati le na isto ravnanje (*idem factum*) ali pa je potrebno tudi, da se uporabi ista pravna opredelitev (*idem crimen*).

40. Prvotna sodna praksa ESČP je bila precej neenotna in to sodišče je v nekaterih primerih kumulacije kazenskih in davčnih sankcij menilo, da so ista dejanja lahko predmet kazenske sankcije in upravne sankcije, ker pri obeh niso bili upoštevani isti elementi.³¹

28 Garin, A., „*Non bis in idem* et Convention européenne des droits de l’homme. Du nébuleux au clair-obscur: état des lieux d’un principe ambivalent“, *Revue trimestrielle de droits de l’homme*, 2016, str. od 402 do 410.

29 Odločba ESČP z dne 26. aprila 2005, Pöder in drugi proti Estoniji (CE:ECHR:2005:0426DEC006772301), potrjena z odločbo z dne 2. novembra 2010, Liepājnieks proti Latviji (CE:ECHR:2010:1102DEC003758606, točka 45).

30 Sodba ESČP z dne 4. marca 2014 (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, točke od 204 do 211). Prej je ESČP v sodbi z dne 23. oktobra 1995, Gradinger proti Avstriji (CE:ECHR:1995:1023JUD001596390), tudi pridržek Avstrije štelo za neveljaven.

31 Odločba ESČP z dne 14. septembra 1999, Ponsetti in Chesnel proti Franciji (CE:ECHR:1999:0914DEC003685597).

41. Pod vplivom sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 54 Konvencije o izvajanju Schengenskega sporazuma,³² je ESČP svojo sodno prakso revidiralo in preuredilo v ključni sodbi Zolotukhin proti Rusiji,³³ v kateri je ugotovilo, da je s členom 4 Protokola št. 7 prepovedano, da se druga kršitev kaznuje na podlagi dejstev, ki so identična ali v bistvenem enaka tem, ki so bila podlaga za ugotovitev prve, ne glede na to, katera pravna opredelitev se uporabi (jasna odločitev za *idem factum* in zavrnitev *idem crimen*). ESČP identičnost dejstev opisuje kot skupek konkretnih dejanskih okoliščin, ki zadevajo istega storilca in so medsebojno časovno in prostorsko nerazdružljivo povezane.³⁴

42. ESČP je v poznejši sodbi³⁵ ohranilo ta pristop, ki je naklonjen zagotovitvi, priznanim posameznikom, in ki temelji na prednostnem upoštevanju *idem factum* v razmerju do *idem crimen*. V sodbi A in B proti Norveški,³⁶ sprejeti v velikem senatu, je ta pristop spet potrdilo.

2. Ponovitev kaznovalnih postopkov (pojem bis)

43. Podvajanje kaznovalnih kazenskih postopkov je element, ki je pri uporabi člena 4 Protokola št. 7 povzročal največ težav. Ko se kumulirajo postopki ali obsodbe v zvezi z identičnimi dejanji, o katerih razsojajo kazenska sodišča, uporaba tega načela ne povzroča večjih težav. Obstajajo pa represivna pravila, ki jih nacionalni zakonodajalci lahko določijo kot pravila prekrškovnega in ne kazenskega prava, da bi se izognili uporabi jamstev in zagotovil, ki so lastna kazenskim postopkom.³⁷

a) Splošna sodna praksa ESČP

44. ESČP je zaradi množenja represivnih pravil prekrškovnega prava od sodbe Engel in drugi proti Nizozemski³⁸ razvilo specifična in avtonomna merila za pojasnitev pojma „kazenska obtožba“ iz člena 6 EKČP in pojma „kazen“ iz člena 7 EKČP. Konkretno je za razlago člena 4 Protokola št. 7 uporabilo ta merila, znana tudi kot „merila Engel“:³⁹ pravna opredelitev kršitve v nacionalnem pravu, narava kršitve ter narava in intenzivnost oziroma teža sankcije, izrečene storilcu. Zadnji dve merili sta alternativni, vendar ju ESČP lahko glede na posebnosti dane zadeve presoja skupaj.⁴⁰

45. V sodbi A in B proti Norveški je ESČP potrdilo izključno uporabo meril Engels, čeprav so nekatere države, ki so se tega postopka udeležile kot intervenientke, predlagale druga, dodatna merila za zaostritev njihove uporabe, ki bi presegala strog okvir kazenskega prava.⁴¹

32 Konvencija o izvajanju Schengenskega sporazuma, podpisana v Schengnu 19. junija 1990 (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 19, zvezek 2, str. 9). Glej med drugimi sodbe Sodišča z dne 11. februarja 2003, Gözütok in Brügge (C-187/01 in C-385/01, EU:C:2003:87), z dne 10. marca 2005, Miraglia (C-469/03, EU:C:2006:156), z dne 9. marca 2006, Van Esbroeck (C-436/04, EU:C:2006:165), z dne 28. septembra 2006, Van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614), in z dne 27. maja 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

33 Sodba ESČP z dne 10. februarja 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

34 Sodba ESČP z dne 10. februarja 2009, Zolotukhin proti Rusiji (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, točki 82 in 84).

35 Sodbe ESČP z dne 4. marca 2014, Grande Stevens in drugi proti Italiji (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, točke od 219 do 228), z dne 20. maja 2014, Nykänen proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, točka 42), z dne 27. januarja 2015, Rinas proti Finski (CE:ECHR:2015:0127JUD001703913, točki 44 in 45), in z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, točke od 62 do 64).

36 Točka 108.

37 Nekateri avtorji govorijo o „criministrative law“. Glej na primer Bailleux, A., „The Fiftieth Shade of Grey. Competition Law,“criministrative law” and “Fairly Fair Trials”“, v Galli, F.; Weyembergh, A. (ur.), *Do labels still matter? Blurring boundaries between administrative and criminal law – The influence of the EU*, éditions de l’ULB, Bruselj, 2014, str. 137.

38 Sodba ESČP z dne 8. junija 1976 (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071, točka 82).

39 Sodba ESČP z dne 10. februarja 2015, Kiiveri proti Finski (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, točka 30 in navedena sodna praksa).

40 Glej med drugimi sodbi ESČP z dne 9. junija 2016, Sismanidis in Sitaridis proti Grčiji (CE:ECHR:2016:0609JUD006660209, točka 31), in z dne 23. novembra 2006, Jussila proti Finski (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, točki 30 in 31).

41 Sodba A in B proti Norveški (točke od 105 do 107).

46. Prvo merilo „Engel“ se nanaša na opredelitev kršitve v nacionalnem pravu, ki jo ESČP obravnava zgolj kot izhodišče za ugotavljanje, ali je sankcija „kazenska“. To pravilo ni odločilno, razen če sta že v nacionalnem pravu obe sankciji opredeljeni kot kazenski in se tedaj načelo *ne bis in idem* seveda brez nadaljnega uporabi. Če je sankcija v nacionalnem pravnem redu opredeljena kot upravna, pa se jo mora preučiti ob upoštevanju drugih dveh meril, na podlagi katerih je treba presoditi, ali je za namene člena 4 Protokola št. 7 kljub temu „kazenska“.

47. Drugo merilo „Engel“ se nanaša na naravo kršitve. V sodni praksi ESČP se za določitev, ali je upravna davčna kršitev v resnici kazenska, upoštevajo dejavniki kot so: (a) naslovniki pravila, s katerim je določena sankcija in ki je običajno „kazensko“, če se nanaša na splošno javnost in ne na natančno opredeljeno skupino naslovnikov;⁴² (b) namen zadevnega pravila, saj kršitev ni kazenska, če je določena sankcija namenjena zgolj nadomestitvi premoženjske škode,⁴³ in je takšna, če je njena opredelitev določena ob upoštevanju namenov kaznovanja in preprečevanja;⁴⁴ in (c) pravna dobrina, varovana z nacionalno kaznovalno določbo, ki je kazenska, če je njen predmet zaščita pravnih dobrin, katerih varstvo se običajno zagotavlja s pravili kazenskega prava.⁴⁵

48. Tretje merilo „Engel“ se nanaša na naravo in stopnjo strogosti sankcije. Kazni odvzema prostosti so same po sebi kazenske,⁴⁶ enako pa velja za denarne kazni, ki se lahko, če se jih ne poravna, spremenijo v nadomestni zapor ali pa je njihova posledica vpis v kazensko evidenco.⁴⁷

49. Ob uporabi teh meril za davčne sankcije, naložene kumulativno s kazenskimi, je ESČP nemalokrat ugotovilo, da so prvonavedene „kazenske“ v smislu členov 6 in 7 EKČP in posledično člena 4 Protokola št. 7 k tej konvenciji.⁴⁸ Tako je konkretno presodilo v primerih denarnih sankcij, naloženih v upravnih postopkih zaradi neplačila davkov, čeprav je bil njihov znesek skromen.⁴⁹ Za ugotavljanje tega ESČP preuči naravo in strogost sankcije, pri čemer presoja možnost njene uporabe v celoti, torej ne da bi upoštevalo njen končni znesek, ki je posledica morebitnih znižanj, ki jih odobri davčna uprava.⁵⁰ V tem smislu je ugotovilo, da ni upoštevno, da je bila prva od sankcij zaradi omilitve dvojnega kaznovanja odšteta od druge.⁵¹

50. Nasprotno pa je ESČP ugotovilo, da postopki in davčni ukrepi za izterjavo neplačanih davkov in pobiranje zamudnih obresti niso kazenski, ne glede na znesek, na katerega se nanašajo.⁵²

42 Sodba ESČP z dne 2. septembra 1998, Lauko proti Slovaški (CE:ECHR:1998:0902JUD002613895, točka 58).

43 Sodba ESČP z dne 23. novembra 2006, Jussila proti Finski (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, točka 38).

44 Sodbi ESČP z dne 10. februarja 2009, Zolotukhin proti Rusiji (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, točka 55), in z dne 25. junija 2009, Marešti proti Hrvaški (CE:ECHR:2009:0625JUD005575907, točka 59).

45 Sodbi ESČP z dne 10. februarja 2009, Zolotukhin proti Rusiji (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, točka 55), in z dne 25. junija 2009, Marešti proti Hrvaški (CE:ECHR:2009:0625JUD005575907, točka 59).

46 Sodba ESČP z dne 8. junija 1976, Engel in drugi proti Nizozemski (CE:ECHR:1976:1123JUD000510071, točka 82).

47 Sodba ESČP z dne 31. maja 2011, Žugić proti Hrvaški (CE:ECHR:2011:0531JUD000369908, točka 68).

48 Glej med drugimi sodbe ESČP z dne 20. maja 2014, Nykänen proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811), z dne 20. maja 2014, Häkkä proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD000075811), z dne 10. februarja 2015, Kiiveri proti Finski (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312), in z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312).

49 Sodbe ESČP z dne 23. novembra 2006, Jussila proti Finski (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, točki 37 in 38), z dne 20. maja 2014, Nykänen proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, točka 40), in z dne 10. februarja 2015, Kiiveri proti Finski (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, točka 31).

50 Sodbe ESČP z dne 4. marca 2014, Grande Stevens in drugi proti Italiji (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, točka 98), z dne 11. septembra 2009, Dubus S.A. proti Franciji (CE:ECHR:2009:0611JUD000524204, člen 37), in z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, točka 55).

51 Sodba ESČP z dne 18. oktobra 2011, Tomasovic proti Hrvaški (CE:ECHR:2011:1018JUD005378509, točka 23).

52 Sodba ESČP z dne 18. oktobra 2001, Finkelberg proti Latviji (CE:ECHR:2001:1018DEC005509100).

51. ESČP je v drugih odločitvah potrdilo, da se jamstvo, ki tvori bistvo načela *ne bis in idem*, uporabi ne le za primere dvojne obsodbe, temveč tudi za primere dvojne obtožbe, torej za subjekte, ki so bili predmet obtožb, ki pa niso privedle do obsodbe. Potrdilo je tudi, da ni upoštevno niti to, ali je upravni postopek izveden pred kazenskim postopku ali po njem, niti to, da je bila prva sankcija upoštevana pri odmeri te, uporabljene v drugem postopku, niti to, da je bila prizadeta oseba ob koncu drugega ali prvega postopka oproščena.⁵³

52. Zaradi ekspanzivne *vis* te sodne prakse ESČP se je povečalo varstvo posameznikov v razmerju do represivnih pristojnosti nacionalnih organov. Morda je s to okoliščino mogoče pojasniti reakcijo nekaterih držav, zaznavno v stališču, ki so ga zagovarjale v zadevi A in B proti Norveški⁵⁴ in ki ga je ESČP upoštevalo.

b) Izjema v primerih časovno in vsebinsko dovolj tesno povezanih mešanih postopkov: sodba A in B proti Norveški

53. V sodbi A in B proti Norveški je ESČP sprejelo, da v primeru sankcij, ki so formalno upravne, vendar imajo kazensko naravo, zaradi kumulacije kazenskih in prekrškovnih postopkov člen 4 Protokola št. 7 ni kršen, če so ti postopki med seboj vsebinsko in časovno dovolj tesno povezani. Če država dokaže, da je med postopki ta časovna in vsebinska povezava, ni „ponovitve postopkov ali kazni (*bis*)“.⁵⁵

54. Po mnenju ESČP je treba za ugotavljanje, ali med kazenskimi in prekrškovnimi postopki obstaja dovolj tesna vsebinska povezava, upoštevati *zlasti* ta merila:⁵⁶

- Komplementarni nameni postopkov in njihovo razmerje do različnih vidikov družbeno škodljivega dejanja. Komplementarnost in koherenca bosta toliko večji, kolikor bolj se sankcije, naložene v upravnem postopku, razlikujejo od „trdega jedra kazenskega prava“ in obratno.⁵⁷
- Dvojnost postopkov je – tako v pravu kot v praksi – predvidljiva posledica istega preiganjanega ravnanja.
- Komplementarnost v vodenju postopkov, zaradi katere so po možnosti preprečene ponovitve pri izvajanju in presoji dokazov, kar je mogoče zaradi sodelovanja različnih organov, tako da so ugotovitve glede dejanskega stanja iz enega postopka upoštevane v drugem.
- Ob naložitvi sankcije v drugem postopku je ta določena ob upoštevanju sankcije, izrečene v prvem postopku, tako da sankcija, s katero je posameznik kaznovan, zanj ne pomeni pretiranega bremena, pri čemer je za preprečevanje tega tveganja ustrezno sredstvo vzpostavitev mehanizma kompenzacije.

55. ESČP je glede smernic za dokazovanje zadostne časovne povezave med postopki manj natančno. Omejilo se je na navedbo, da ni potrebno, da kazenski in upravni postopek od začetka do konca tečeta sočasno, in dodalo, da bo za državo dokaz takšne povezave toliko težji, kolikor večje bo časovno razhajanje med obema postopkoma.⁵⁸

53 ESČP šteje, da je načelo *ne bis in idem* kršeno, ker so davčni organi naložili globe ali povečali davke, ko so kazenska sodišča kršitelje v vzporednih ali naknadnih postopkih oprostila (sodbi z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312), in z dne 9. junija 2016, Sismanidis in Sitaridis proti Grčiji (CE:ECHR:2016:0609JUD006660209)).

54 Točka 119.

55 Točka 130.

56 Sodba A in B proti Norveški (točka 132): „Les éléments pertinents [...] sont *notamment* les suivants“ (moj poudarek). Seznam naštetih meril zato – kot v svojem odgovoru na pisna vprašanja Sodišča navaja češka vlada – ni izčrpen.

57 Sodba A in B proti Norveški (točka 133).

58 Sodba A in B proti Norveški (točka 134).

56. Iz primerjave dejstev, ki so bila predmet presoje v sodbi A in B proti Norveški, na eni strani, in teh, ki so bila predmet presoje v poznejši sodbi z dne 18. maja 2017, Jóhannesson in drugi proti Islandiji,⁵⁹ na drugi, so razvidne skorajda nepremostljive ovire, s katerimi se morajo soočiti nacionalna sodišča, da bi z nekim minimumom gotovosti in predvidljivosti *a priori* ugotovila obstoj te časovne povezave.

C. Vpliv sodbe A in B proti Norveški na pravo Unije

57. V skladu s členom 52(3) Listine morata biti vsebina in obseg njenega člena 50 „enaka kot“ vsebina in obseg ustrezne določbe EKČP. Pravice, varovane s členom 50 Listine, zato ni mogoče razlagati brez upoštevanja pravice iz člena 4 Protokola št. 7, pri čemer neobstoj ratifikacije ali pridržki in izjave nekaterih držav⁶⁰ v zvezi s njim za Sodišče niso upoštevni.

58. Sodišče je tej usmeritvi implicitno sledilo v sodbi Åkerberg Fransson, v kateri – kljub v zvezi s tem izraženim pridržkom –⁶¹ ni bilo sprejeto, da bi moralo število ratifikacij nekega protokola k EKČP vplivati na njegovo uporabo kot smernice za razlago člena 50 Listine.

59. V pojasnilu k členu 52(3) Listine je navedeno, da „[s]klincevanje na EKČP zajema Konvencijo in njene protokole“. Ni omembe razlikovanja glede na to, ali ti zavezujejo vse države članice Unije ali ne.⁶² Poleg tega bi bila posledica takega razlikovanja lahko neenotna razlaga in uporaba Listine⁶³ glede na to, ali državo neki protokol k EKČP zavezuje ali ne.

60. Vendar sprememba sodne prakse, ki jo je ESČP napravilo s sodbo A in B proti Norveški, za Sodišče predstavlja pomemben izziv. Institucionalno spoštovanje med obema sodiščema ne dopušča kakršnega koli komentarja s kritičnim prizvokom,⁶⁴ vendar ni ovira za ugotovitev, da je ESČP z novim pristopom pomembno spremenilo obseg, ki ga je načelu *ne bis in idem* priznavalo doslej.

61. Menim, da lahko Sodišče v teh okoliščinah izbira med tema možnostma:

- Brez nadaljnega sprejme omejitev načela *ne bis in idem*, določeno s sodbo A in B proti Norveški, in jo ob upoštevanju člena 52(3) Listine uporabi v okviru člena 50 Listine.
- Zavrne to omejitev in ob sklicevanju na (predhodno) splošno sodno prakso ESČP ohrani raven varstva, vzpostavljeno s sodbo Åkerberg Fransson. S tem bi uporabilo klavzulo iz člena 52(3), *in fine*, Listine, v skladu s katero obveznost enovite razlage določb Listine, katerih vsebina je podobna vsebini določb iz EKČP, „ne preprečuje širšega varstva po pravu Unije“.

59 CE:ECHR:2017:0518JUD002200711.

60 Kot sem navedel zgoraj, je ESČP v svoji sodni praksi povečini nevtraliziralo učinek pridržkov ali izjav nekaterih držav (med drugimi Italije) glede člena 4 Protokola št. 7.

61 Naj spomnim, da je generalni pravobranilec P. Cruz Villalón v točki 85 sklepnih predlogov v zadevi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340) zagovarjal deloma samostojno razlago člena 50 Listine s tem, da je navedel, da je treba, „kadar države članice ne zagotavljajo v celoti zadevne temeljne pravice ali katere od njenih razsežnosti (kot je uporaba člena 4 Protokola št. 7 k EKČP pri dvojni, upravni in kazenski sankciji)“, zahtevo po „razlag[i] Listine ob upoštevanju EKČP“ obravnavati niansirano. V istem kontekstu glej Bas van Bockel, Peter Wattel, „New wine into old wineskins: the scope of the Charter of Fundamental Rights of the EU after Åkerberg Fransson“, *European Law Review*, 2013, str. 880.

62 Država članica bi utegnila biti na tej podlagi vsekakor zavezana k izpolnjevanju določb nekega protokola (in sodne prakse ESČP, v kateri je ta predmet razlage), vendar le v obsegu, v katerem so te „vsebovane“ v vsebini pravice, varovane z Listino, in na področjih, zajetih s členom 51 Listine. Država članica se seveda ne more sklicevati na neobstoj ratifikacije protokola k EKČP ali na pridržke, izražene v zvezi z njim, da bi se izognila uporabi pravice, določene v Listini, katere vsebina je podobna ustrezni pravici, varovani na podlagi tega protokola.

63 To mnenje je zagovarjal tudi generalni pravobranilec N. Jääskinen v sklepnih predlogih v zadevi Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:739, točka 63).

64 V sodbi A in B proti Norveški, ki jo je veliki senat sodnikov ESČP sprejel z veliko večino (16 od 17), je odklonilno ločeno mnenje podal sodnik Pinto de Albuquerque, ki je izrazil zelo ostro kritiko sodbe.

62. Sodišče bi namesto tega, da bi sledilo eni od teh dveh možnosti v zvezi z odzivom na sodbo A in B proti Norveški, seveda lahko razvilo posebno sodno prakso za ugotavljanje skladnosti tako imenovanih „dovolj tesno povezanih mešanih (upravnih in kazenskih) postopkov“ s členom 50 Listine.

1. Uskladitev z novo sodno prakso ESČP

63. Ta rešitev bi bila seveda v skladu z dolžnostjo skladne razlage določb Listine in določb EKČP (in njenih protokolov), ki izhaja iz člena 52(3) Listine.

64. Več vlad, ki so se postopka udeležile kot intervenientke, podpira to uskladitev, pri čemer se sklicujejo na pravili za razlago Listine iz njenega člena 52(4) in (6). Prvo določa: „Kolikor so v tej listini priznane temeljne pravice, kot izhajajo iz skupnih ustavnih tradicij držav članic, je treba te pravice razlagati skladno s temi tradicijami.“ V skladu z drugim pa se morajo „[n]acionalne zakonodaje in običaji [...] v celoti upoštevati v skladu s to listino“.

65. Te vlade poudarjajo, da se nacionalne zakonodaje in običaji glede možnosti kumulacije kazenskih in upravnih sankcij za ista dejanja zelo razlikujejo. Zaradi te raznolikosti se zavzemajo za ozko razlago člena 50 Listine, v skladu s katero bi bile državam zagotovljene primerne pristojnosti pregona, kot je ESČP storilo v sodbi A in B proti Norveški.

66. S temi argumenti se ne strinjam. Razlagalno pravilo iz člena 52(6) se za člen 50 Listine ne uporabi, saj – kot je navedla Komisija – v tej določbi ni nobene omembe nacionalnih zakonodaj ali običajev (drugače kakor drugi, kot so členi 16, 27, 28, 30, 34, 35 ali 36 Listine).

67. Tudi pravilo iz člena 52(4) Listine ni upoštevno za določanje obsega člena 50 Listine. Po eni strani se prav te vlade strinjajo, da v zvezi z vsebino te pravice ni skupnih ustavnih tradicij.⁶⁵ Po drugi strani pa bi bila posledica upoštevanja tradicij teh držav, ki omejujejo učinkovanje načela *ne bis in idem* izključno na kazensko pravo, razlaga člena 50 Listine, ki bi bila celo ožja od te, ki jo je v zvezi s členom 4 Protokola št. 7 opravilo ESČP.

68. Ta rezultat ne bi bil v skladu s členom 52(3) Listine, saj bi bile skupne ustavne tradicije – če bi v zvezi s tem vprašanjem obstajale – kot merilo za razlago člena 50 Listine lahko upoštevne, le če bi bila njihova posledica višja raven varstva pravice.⁶⁶

69. Ne vidim razlogov za to, da bi se Sodišče pridružilo odločitvi ESČP, da omeji vsebino pravice, ki je z načelom *ne bis in idem* zagotovljena posameznikom, ko gre za sankcije enake narave (po vsebini kazenske), ki se za ista dejanja naložijo dvakrat; vidim le ovire za to. Menim, da se je težko odpovedati ravni varstva, ki je bila že dosežena v sodbi Åkerberg Fransson, zgolj zato, ker je ESČP spremenilo⁶⁷ razlago člena 4 Protokola št. 7 na področju, za katero je pristojno.

70. Prvič, že ESČP priznava,⁶⁸ da je boljši način spoštovanja načela *ne bis in idem*, ki ga določa člen 4 Protokola št. 7, enotna pot kaznovanja, tako da dvotirno pot v primeru mešanih postopkov pojmuje kot izjemo od tega splošnega pravila. Če je podan dvojen – čeprav mešan – postopek, je posledica običajno kršitev načela *ne bis in idem*.

65 S čimer so pojasnjeni pridržki, podani v zvezi s členom 4 Protokola št. 7.

66 V pojasnilu k členu 52 je navedeno, da je treba v skladu s pravilom o razlagi iz odstavka 4 „zadevne pravice iz Listine namesto s strogim pristopom „najnižjega skupnega imenovalca“ razlagati na način, ki omogoča visoko raven varstva, ustrezno pravo Unije in skladno s skupnimi ustavnimi tradicijami“.

67 ESČP v sodbi A in B proti Norveški omenja nekatere precedense (zlasti zadeva Nilsson proti Švedski, sodba z dne 13. decembra 2015, CE:ECHR:2005:1213DEC007366101), v katerih se je sklicevalo na vsebinsko in časovno povezavo med različnimi kaznovalnimi postopki. Vendar menim, da je do pomembnega obrata v sodni praksi dejansko prišlo v sodbi A in B proti Norveški.

68 Sodba A in B proti Norveški (točka 130).

71. Drugič, razlog za spremembo sodne prakse za reševanje „časovno in vsebinsko dovolj tesno povezanih mešanih postopkov“ izhaja iz upoštevanja argumentov držav pogodbenic EKČP.⁶⁹ ESČP je pripisalo pomen temu, da načelo *ne bis in idem* ni bilo vključeno v EKČP in je bilo tej konvenciji dodano leta 1984 (s Protokolom št. 7) ob pridržkih in izjavah nekaterih podpisnic. Zdi se, da so zadržki nekaterih držav glede sprejetja načela *ne bis in idem* in razhajanja nacionalnih zakonodaj vplivali na dopustitev te občutne izjeme od njegove uporabe (ki vsaj izrecno ni določena v členu 4 Protokola št. 7).⁷⁰

72. Menim, ponavljam, da Sodišču v zvezi s tem vprašanjem ni treba slediti ESČP. Razlaga člena 50 Listine ne more biti odvisna od večje ali manjše nagnjenosti držav, k spoštovanju njegove pravno zavezujoče vsebine. In če se je v sodni praksi Sodišča ustalila doktrina, v skladu s katero sta dva postopka, vzporedna ali zaporedna, ki se končata z naložitvijo dveh, iz vsebinskega vidika kazenskih sankcij za ista dejanja, še vedno dva (*bis*) in ne en, ne vidim dobrih razlogov, zakaj bi Sodišče od nje odstopilo.

73. S tem, da bi se v pravo Unije uvedlo merilo za razlago člena 50 Listine, ki bi temeljilo na večji ali manjši vsebinski in časovni povezavi med enimi (kazenskimi) in drugimi (prekrškovnimi) postopki, bi se poleg tega občutno povečala negotovost in zapletenost pravice oseb, da niso dvakrat preganjane ali kaznovane za ista dejanja. Temeljne pravice, priznane v Listini, morajo biti lahko razumljive za vse, za njihovo uveljavljanje pa sta potrebni predvidljivost in gotovost, s katerima to merilo po mojem mnenju ni uskladjeno.

2. Večje varstvo načela *ne bis in idem* v pravu Unije

74. Sodišče je večkrat ugotovilo, da člen 52(3) Listine sicer določa, da imajo pravice iz Listine, ki ustrezajo tem, zagotovljenim z EKČP, enako vsebino in obseg, kot sta zanje določena s to konvencijo, vendar ta zato, ker Unija ni pristopila k njej, ni pravni instrument, ki je formalno vključen v pravni red Unije.⁷¹

75. S to sodno prakso je poudarjena avtonomija Sodišča pri razlagi določb Listine, ki so edine, ki se uporabljajo na področju prava Unije. Sodne prakse ESČP torej ni treba upoštevati, kadar je s sodno prakso Sodišča glede pravic iz Listine, katerih vsebina je podobna tem iz EKČP in njenih protokolov, vzpostavljena višja raven varstva, če s tem ni okrnjena druga pravica, zagotovljena z Listino.⁷²

76. V okviru uveljavljanja te avtonomije lahko Sodišče poda lastno, kontinuirano razlago člena 50 Listine, ki odstopa od usmeritve sodne prakse, ki izhaja iz sodbe ESČP v zadevi A in B proti Norveški. Pri tem zadostuje, da se prepriča, ali se s to razlago spoštuje⁷³ in presega raven varstva, zagotovljena s členom 4 Protokola št. 7, kakor ga razume ESČP.

69 Sodba A in B proti Norveški (točke od 119 do 124). ESČP izhajajoč iz avtonomije, ki jo imajo države pri organizaciji svojega pravnega sistema, ugotavlja, da bi morale imeti svobodo, da za isto protipravno dejanje določijo pravno komplementarne posledice, ki se uveljavljajo v različnih postopkih, ki jih vodijo različni organi, če ti postopki tvorijo skladno celoto in ne pomenijo pretiranega bremena za zadevno osebo. Tako priznava, da člen 4 Protokola št. 7 ne bi smel biti ovira, da se države na davčne kršitve odzovejo s prekrškovnim postopkom, na davčne goljufije pa s kazenskim postopkom, če so njun potek in kazni, ki se v njima naložijo, dovolj integrirani.

70 V tem smislu ESČP svoje razlogovanje utemeljuje s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, točka 70), ki je poudaril razhajanja v nacionalnih zakonodajah in se skliceval na uveljavljenost kumuliranja upravnih in kazenskih sankcij v pravnih redih velikega števila držav.

71 Sodba Åkerberg Fransson (točka 44); sodbe z dne 15. februarja 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 45), z dne 28. julija 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* in drugi (C-543/14, EU:C:2016:605, točka 23), z dne 6. oktobra 2016, Paoletti in drugi (C-218/15, EU:C:2016:748, točka 21), in z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti (C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 15).

72 V pojasnilih k členu 52 Listine je navedeno, da je namen odstavka 3 zagotoviti potrebno usklajenost med Listino in EKČP, „ne da bi to škodilo avtonomiji prava Unije in Sodišča Evropske unije“ (sodba z dne 15. februarja 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 47). Kot določa člen 52(3), drugi stavek, Listine, določba člen 52(3), prvi stavek, Listine ne preprečuje tega, da pravo Unije odobri širše varstvo kot EKČP (sodba z dne 21. decembra 2016, *Tele2 Sverige* in *Watson* in drugi, C-203/15 in C-689/15, EU:C:2016:970, točka 129).

73 Sodba z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti (C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 24), in po analogiji sodba z dne 15. februarja 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 77).

77. Ker so s sodbo A in B proti Norveški jamstva za posameznike, ki so vsebovana v zadnjenavedeni določbi, zmanjšana s tem, da je v zgoraj opisanih okoliščinah dovoljena kumulacija postopkov, kazni in upravnih sankcij, ki so po vsebini kazenske, bi Sodišče v okviru člena 50 Listine zagotovilo višjo raven varstva, če bi brez zadržkov ohranilo svojo predhodno sodno prakso v smislu sodbe Åkerberg Fransson.

D. Samostojna rešitev za prilagoditev obsega člena 50 Listine?

78. Člen 50 Listine enako kot člen 4 Protokola št. 7 načelo *ne bis in idem* določa kot temeljno pravico osebe, od katere ni izjem. Včasih se ta lastnost ne upošteva dovolj in nad to pravico prevladajo gospodarski preudarki (na primer stanje javnih financ), s katerimi ni mogoče utemeljiti njene omejitve, čeprav so na drugih področjih lahko zelo upravičeni.⁷⁴

79. Vendar je Sodišče v sodbi Spasic⁷⁵ sprejelo določene omejitve glede varstva načela *ne bis in idem* v okviru člena 50 Listine. Konkretno je ugotovilo, da je člen 54 Konvencije o izvajanju Schengenskega sporazuma (s katerim je uporaba tega načela pogojena s tem, da je sankcija v primeru obsodbe „izvršena“ ali „v postopku izvrševanja“ ali da je ni več mogoče izvršiti) v skladu s členom 50 Listine.

80. Ali je v tem smislu mogoče dopustiti dvojnost kazenskih sankcij in davčnih sankcij, ki so po vsebini kazenske, za ista dejanja, ko gre za vzporedne postopke? V skladu s horizontalno klavzulo iz člena 52(1), prvi stavek, Listine mora biti omejitev pravice do *ne bis in idem* predpisana z zakonom in spoštovati bistveno vsebino te pravice. V skladu z drugim stavkom istega odstavka so ob upoštevanju načela sorazmernosti omejitve načela *ne bis in idem* dovoljene, samo če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.⁷⁶

81. Od štirih zahtev, ki morajo biti izpolnjene za utemeljitev omejitve temeljne pravice, prva in zadnja v tem primeru ne povzročata posebnih težav. Dvojna obtožba bi bila predpisana z nacionalnim zakonom in bi ustrezala cilju splošnega interesa, ki je priznan s pravom Unije (torej zahtevi, da so sankcije za velike goljufije v zvezi z DDV učinkovite in odvračilne, ki je bila omenjena v sodbi Åkerberg Fransson in pozneje potrjena v sodbi Taricco in drugi⁷⁷).

82. Vendar dvomim, da bi bila v teh okoliščinah spoštovana bistvena vsebina pravice, da se isto kaznivo dejanje kazensko ne preganja ali kaznuje dvakrat. Vsekakor – in to je ključno – pa se mi zdi omejitev, ki je predmet presoje, nepotrebna v smislu člena 52(1) Listine.

83. Že iz tega, da ureditve držav članic vsebujejo različne rešitve tega vprašanja, je po mojem mnenju samo po sebi razvidno, da ta omejitev ni potrebna. Če bi bila v skladu s členom 52(1) Listine dejansko nujna, bi bilo tako v vseh državah članicah in ne le v nekaterih.

84. Iz pregleda zakonodaj različnih držav članic Unije sta razvidna vsaj dva različna sistema kaznovanja goljufij zaradi neplačila DDV.

74 Člena 4 Protokola št. 7 ni mogoče razveljaviti niti na podlagi splošne klavzule o izrednih razmerah iz člena 15 EKČP, ki se nanaša na stanje vojne ali drugo splošno nevarnost, ki ogroža življenje naroda.

75 Sodba z dne 27. maja 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, točka 55).

76 Sodba z dne 27. maja 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, točka 56).

77 C-105/14, EU:C:2015:555, točka 40.

85. Prvič, v sistemih, ki jih je mogoče opredeliti kot dvotirne (italijanski sistem „doppio binario penale-amministrativo in materia tributaria“ ali švedski, ki je bil predmet preučitve v zadevi Åkerberg Fransson), je dopusten vzporeden potek prekrškovnih postopkov, ki jih vodijo davčni organi, in kazenskih postopkov, ki jih vodijo državno tožilstvo in drugi pravosodni organi, in je v primerih goljufij, ki se nanašajo na večje zneske, mogoča kumulacija davčnih in kazenskih sankcij (vključno s kaznimi odvzema prostosti, denarnimi kaznimi in drugimi kaznimi, katerih posledica je izguba pravic).

86. Drugič, v sistemih, ki ji je mogoče opredeliti kot enotirne, sta v primeru neplačila visokih zneskov DDV dopustna začetek oziroma uporaba davčnih ali kazenskih postopkov oziroma sankcij, vendar je preprečena njihova kumulacija. Če znesek goljufije presega določen prag, se to v skladu z nacionalnimi zakonodajami pogosto šteje za kaznivo dejanje, ki se preganja izključno s kazenskimi sankcijami (zopet, kazni odvzema prostosti, globe in druge kazni),⁷⁸ čeprav – kot je logično – je uprava tista, ki po potrebi odmeri znesek, ki ga zavezanec za DDV ni plačal.

87. V okviru enotirnih sistemov je načelo *ne bis in idem* iz člena 50 Listine spoštovano, davčni zavezanec pa ima jamstvo, da ne bo dvakrat preganjan ali kaznovan za isto kaznivo dejanje. Zaradi gotovosti, da bodo najhujše goljufije v končni fazi učinkovito preganjane s kazenskimi sankcijami, zaradi katerih lahko kršitelj pristane v zaporu, imajo te zahtevan odvračilen učinek, ki je nujen za varstvo finančnih interesov Unije. V primeru dvotirnih sistemov pa po mojem mnenju ni tako.

88. Zato dvojnost vzporednih (upravnih in kazenskih) postopkov, med katerimi je lahko večja ali manjša časovna bližina, in ustreznih kazenskih sankcij, naloženih ob koncu teh postopkov, za katere sta odgovorna represivna organa države, ki odločata o istih protipravnih dejanjih, ni *nujna* zahteva, zaradi katere je dopustna omejitev pravice, varovane z načelom *ne bis in idem*, čeprav ima hvalevreden namen varovanja finančnih interesov Unije in preprečevanja tega, da velike goljufije ostanejo nekaznovane.

89. Ni ovir za to, da države članice za ista dejanja naložijo kazenske sankcije skupaj z upravnimi, kadar zadnjenavedne nimajo kazenske narave. Menim, da bi moralo biti to žarišče spora. Namesto zameglitve jasnosti, ki jo mora imeti pravica, varovana z načelom *ne bis in idem*, s tem, da se jo pogoji s pretirano zapletenimi preverjanji, bi zadostovalo iti nazaj po poti, ki je privedla do tega, da je bila denarnim kaznim, ki jih naložijo davčni organi, pripisana kazenska narava.

90. Če pa se ohrani *vsebinska* kazenskopravnost teh sankcij – kar je po mojem mnenju ustrezno – mora biti jamstvo iz člena 50 Listine v primerih, ko se z istim dejanjem hkrati kršijo davčne določbe, za kršitev katerih je določena posledica, ki je iz vsebinskega vidika kazenska, in določbe, ki so same po sebi kazenske (torej take, s katerimi so opredeljena kazniva dejanja), zagotovljeno v polnem obsegu.

91. To, do česar pride v takih položajih, je v kaznovalnem pravu dobro znano: navidezni (in ne pravi) stek kaznivih dejanj, ki ga je treba rešiti enotno. Ko je eno samo dejanje namreč mogoče zajeti z dvema (ali več) določbami, ki zanj določajo sankcijo, mora biti represivna posledica izražena s tisto, katere uporaba prevlada.⁷⁹

⁷⁸ V teh primerih davčna uprava zadevo običajno prepusti državnemu tožilstvu, ki začne kazenski postopek, prekrškovni postopek pa se ustavi brez naložitve davčnih sankcij.

⁷⁹ Merila za razlikovanje, katera določba se uporabi, so odvisna od ustreznih kazenskih zakonikov ali njim podobnim nacionalnih zakonov. Med temi merili so specialnost (specialno pravilo ima prednost pred splošnim), subsidiarnost (subsidiarno pravilo se uporabi, če glavno ni upošteveno) ali merilo konsumpcije ali absorpcije (širše pravilo zajame pravila, s katerimi so kaznovana v njem vsebovana kazniva dejanja).

92. Tudi sicer zaradi enotne represivne posledice za isto dejanje normativna pristojnost nacionalnega zakonodajalca za določitev njene vsebine ni okrnjena. Ni ovir, da bi bile s to posledico, ki mora biti zaradi spoštovanja načela *ne bis in idem* uveljavljena samo enkrat, določene kazni odvzema prostosti, globe ali ukrepi odvzema pravic (odvzem pooblastil, prepoved poslovanja ali opravljanja določenih dejavnosti itd.).⁸⁰ Še več, za doseganje odvračilnega namena, ki sem ga omenil zgoraj, bi se najhujše goljufije lahko ob upoštevanju načela sorazmernosti kaznovale s kombinacijo teh sankcij.

93. Če je, kot ugotavljam, z možnostjo združitve raznovrstnih represivnih ukrepov v enotno posledico odpravljena bojazen, da bodo davčni goljuhi nekaznovani, potem v zgoraj opisanem smislu ni *treba* omejiti načela *ne bis in idem* tako, da se iz področja, ki je varovano s to pravico, izvzamejo (dvojne) sankcije, naložene po izvedbi (dveh ali več) postopkov – pa naj bodo vzporedni, mešani ali sočasni – katerih namen je pregon istih dejanj.

94. Skratka, Sodišču predlagam, naj člen 50 Listine razlaga tako, da sledi usmeritvi svoje dosedanje sodne prakse, ne da bi omejilo vsebino te pravice v smislu sodbe A in B proti Norveški ali na podlagi člena 52(1) Listine.

E. Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje

95. Po tej dolgi, vendar neizogibni analizi sodne prakse ESČP in Sodišča v zvezi z načelom *ne bis in idem*, se bom spet posvetil zadevi Menci in preučil vprašanje predložitvenega sodišča.

96. Na podlagi sodbe Åkerberg Fransson bi lahko predlagal zelo preprost odgovor, ki pa bi bil za predložitveno sodišče gotovo malo uporaben: lahko bi se ga napotilo na omenjeno sodbo in mu brez navedbe dodatnih elementov za presojo priporočilo, naj uporabi merila Engel.

97. Vendar menim, da mora Sodišče v kontekstu razhajajočih mnenj, ki jih imajo italijanska sodišča⁸¹ glede posledic sodbe Åkerberg Fransson in sodne prakse ESČP na tem področju – zlasti po obratu v sodni praksi, do katerega je prišlo s sodbo A in B proti Norveški – narediti dodaten korak, da bi nacionalnim sodiščem olajšalo uporabo člena 50 Listine.

98. Na podlagi te premise bom zaporedoma preučil, ali sta v zadevi, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, podana: (a) identičnost presojanih dejstev in (b) podvajanje kaznovalnih postopkov. Identičnost osebe in pravnomočnost sankcije sta v primeru, kakršen je ta iz obravnavane zadeve, nedvoumno podani in v zvezi z njima niso potrebna obširnejša pojasnila. Nazadnje bom obravnaval možnost dopustitve izjem od prepovedi iz člena 50 Listine v smislu, kot je storilo ESČP v sodbi A in B proti Norveški, ali na način, ki ga je Sodišče dopustilo v sodbi Spasic.⁸²

1. Identičnost dejstev (idem)

99. V zvezi z *idem*, torej identičnostjo dejstev, je iz sodne prakse Sodišča (zlasti v zvezi s členom 54 Schengenske konvencije, ki sem jo navedel zgoraj) in sodne prakse ESČP po sodbi Zolotukhin proti Rusiji⁸³ razvidnih dovolj smernic, ki jih je mogoče prenesti na uporabo člena 50 Listine v primerih kumulacije davčnih in kazenskih sankcij zaradi neplačila DDV.

⁸⁰ Skoraj odveč je navesti, da represivna posledica – ali oprostitev obdolženca – ne posega v pristojnosti davčne uprave, da odmeri dolgovani davek in ta znesek po potrebi poveča za zamudne obresti ali druge pribitke, ki *po vsebini* niso kazenski.

⁸¹ O tem položaju sta med mnogimi drugimi razpravljala tudi Dova, M., „*Ne bis in idem* e reati tributari: a che punto siamo?“, *Diritto penale contemporaneo*, 9. februar 2016, in Viganò, F., „Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di *ne bis in idem*?“, *Diritto penale contemporaneo*, 11. julij 2016.

⁸² Sodba z dne 27. maja 2014 (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

⁸³ Sodba ESČP z dne 10. februarja 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

100. V skladu s prevladujočim stališčem v tej sodni praksi se prepoved dvojnega kaznovanja nanaša na ista materialna dejstva (*idem factum*), razumljena kot skupek konkretnih okoliščin, ki so medsebojno nerazdružljivo povezane, ne glede na njihovo pravno opredelitev (*idem crimen*) ali varovani pravni interes.

101. Sodišče mora v skladu z opisanim pravilom razjasniti, ali se davčne sankcije zaradi neplačevanja DDV in kazenske sankcije zaradi neporavnave DDV, dolgovanega na podlagi letnega obračuna, uporabijo za identična dejstva.

102. Vlada Češke republike v svojih pisnih stališčih meni, da je treba to identičnost v primeru kumulacije davčnih in kazenskih sankcij razlagati ozko, pri čemer sledi usmeritvi, ki jo je Sodišče začrtalo v zadevah varstva konkurence.⁸⁴ Izpostavlja zlasti trojno zahtevo, da mora obstajati identičnost dejstev, isti kršitelj in isti pravno zavarovani interes.⁸⁵

103. Čeprav enako kot drugi generalni pravobranilci menim, da bi morale Sodišče svojo sodno prakso o načelu *ne bis in idem* s področja varstva konkurence⁸⁶ poenotiti s to, ki jo je razvilo v zvezi s členom 54 Schengenske konvencije in drugimi določbami z območja svobode, varnosti in pravice (kar je od spremembe, ki jo pomeni sodba ESČP v zadevi Zolotukhin proti Rusiji,⁸⁷ še toliko bolj pereče), pa menim, da subtilna razlika v pristopu, na katero opozarja Češka republika, v tej zadevi ni pomembna. Po moji presoji zadostuje spomniti, da pravni interes, varovan z davčnimi sankcijami, določenimi za neplačilo DDV, ustreza temu, za katerega zaščito so iz istega naslova določene kazenske sankcije.

104. Več težav povzroča trditev italijanske vlade, ki se v utemeljitev svojih trditev sklicuje na sodno prakso Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče), v skladu s katero ni identičnosti dejstev, če se z upravnimi prekrški kaznuje neobstoje periodičnega plačila DDV v posameznem mesecu ali četrtletju po nastanku obveznosti obračuna, s kaznivim dejanjem na področju davkov pa se sankcionira izogibanje plačilu davka (v znesku višjem od 50.000 ali 250.000 EUR glede na zakon, ki se uporabi v danem trenutku), dolgovanega na podlagi letnega obračuna. To sodišče v bistvu meni, da v teh primerih zahtevana identičnost⁸⁸ ni podana, pri čemer dodaja, da se načelo *ne bis in idem* nanaša le na kazenske postopke in se zato ne more uporabiti za skupno naložitev kazenskih sankcij in upravnih sankcij s področja davkov, zaradi česar se z italijansko zakonodajo ne krši niti člen 50 Listine niti člen 4 Protokola št. 7.

105. Komisija pa v svojih pisnih stališčih zagovarja nasprotno mnenje, s katerim se strinjam, ker je v skladu s sodno prakso Sodišča in ESČP v zvezi z merilom identičnosti dejstev.

84 Načelo *ne bis in idem* je treba spoštovati na področju konkurenčnega prava in v skladu z njim je prepovedano, da bi bilo podjetje ponovno sankcionirano ali preganjano zaradi protikonkurenčnega ravnanja, za katero je že bilo sankcionirano ali glede katerega je bilo s prejšnjo odločbo, zoper katero ni več mogoče vložiti pravnega sredstva, ugotovljeno, da zanj ni odgovorno (sodba z dne 15. oktobra 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij in drugi/Komisija, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P in C-254/99 P, EU:C:2002:582, točka 59).

85 Sodbi z dne 7. januarja 2004, Aalborg Portland in drugi/Komisija (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P in C-219/00 P, EU:C:2004:6, točka 338), in z dne 14. februarja 2012, Toshiba Corporation in drugi (C-17/10, EU:C:2012:72, točka 97).

86 Komisija se je na obravnavi zavzemala za to, da se Sodišče glede zahteve *idem* ne bi opredelilo tako, da bi upoštevanje *idem factum* določilo na splošno za vsa področja prava Unije. Meni, da bi bilo treba za namene uporabe načela *ne bis in idem* na področjih, kot je konkurenčno pravo, na katerih je mogoč hkraten obstoj nacionalnega prekrškovnega postopka in drugega postopka, ki ga začne Komisija, za presojanje identičnosti dejstev dopustiti *idem crimen*. To, da je pravni interes isti, bi bilo torej upošteveno in Komisija je Sodišče prosila, naj v tej zadevi ne spremeni v prejšnji opombi navedene sodne prakse dokler v obravnavo ne dobi zadev, ki bodo bolj primerne za razpravo o tem vprašanju.

87 ESČP, sodba z dne 10. februarja 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

88 Sodba občne seje Corte di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) v kazenskem postopku s kasacijsko pritožbo z dne 12. septembra 2013, št. 37424. V skladu z razlogovanjem tega sodišča je »pri upravnem prekršku iz člena 13(1) zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997 dispozicija izvedba obdavčljivih transakcij, katerih posledica je obveznost periodičnega plačila DDV [...], opustitveno ravnanje je v neizvedbi periodičnega plačila DDV, rok za izpolnitev te obveznosti pa je določen na 16. dan meseca (ali četrtletja) po nastanku obveznosti obračuna davka [...]. Pri kaznivem dejanju s področja davkov, urejenem v členu 10b zakonske uredbe št. 74 z dne 10. marca 2000, je dispozicija bodisi izvedba obdavčljivih transakcij, katerih posledica je obveznost periodičnega plačila DDV, [...] bodisi predložitev [...] letnega obračuna DDV za preteklo leto, opustitveno ravnanje je v izogibanju plačila zneska DDV, ki presega 50.000 EUR, dolgovanega na podlagi letnega obračuna, rok za izpolnitev pa je rok za plačilo akontacije DDV za naslednje davčno obdobje«.

106. Pri opustitvenem ravnanju, pri katerem gre za neizpolnitev obveznosti plačila davčnega dolga iz naslova DDV, je upošteven skupek konkretnih dejanskih okoliščin, ki zadevajo istega storilca in so medsebojno časovno in prostorsko nerazdružljivo povezane. Razlike med davčnimi in kazenskimi kršitvami, podanimi v sporu o glavni stvari, ki naj bi bile po mnenju italijanske vlade vzrok za uporabo obeh vrst sankcij, niso dejanske temveč pravne.⁸⁹ Materialno dejstvo je namreč vedno isto, namreč neplačilo visokega zneska DDV, zahteve, ki so poleg tega določene v zvezi s tem neplačilom, torej predložitev letnega obračuna DDV, minimalni prag in referenčni rok pa so pravni in ne dejanski dejavniki.

107. V sodni praksi Sodišča (in ESČP), ki sem jo omenil zgoraj,⁹⁰ je poudarjeno, da za ugotavljanje identičnosti dejanj ni treba upoštevati njihove pravne opredelitve. Upošteven je *idem factum* in ne *idem crimen*. Čeprav ima italijanska vlada prav, ko v skladu s sodbami Corte di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) poudarja, da je treba upoštevati „konkretno presojo“ dejstev, pa se mi njena trditev v zvezi s „stopnjevanjem protipravnosti“ pri dejanju neplačila DDV kot podlagi za razlago, da v teh primerih ni identičnosti dvakrat kaznovanih dejanj, ne zdi prepričljiva. V primeru L. Mencija so dane dejanske okoliščine, zaradi katerih je prišlo do naložitve davčne sankcije in na podlagi katerih bi se mu poleg tega lahko izrekla kazenska sankcija, iste: neplačilo zneska DDV v višini 282.495,76 EUR za davčno obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2011. Čeprav se davčna sankcija za ta dejstva uporabi ob upoštevanju enih pravnih meril, medtem ko je treba za naložitev kazenske sankcije preučiti druga, pa se dejanske okoliščine, poudarjam, ne razlikujejo.

108. Nazadnje je potreben še preudarek o skladnosti razlage, ki jo predlagam, z obveznostjo držav članic, da določijo učinkovite, odvračilne in sorazmerne sankcije, s katerimi sta zagotovljena izterjava DDV in varstvo finančnih interesov Unije. Kot sem že navedel, uporaba dvotirnega sistema za preganjanje goljufij v zvezi z DDV ni nujno učinkovitejša kot uporaba enotirnega sistema. Če potreba po uporabi dvojnih postopkov in dvojnih sankcij v končni fazi izhaja iz pomanjkljivosti struktur uprave ali pravosodja za preganjanje goljufij v zvezi z DDV, bi bilo te cilje mogoče doseči tudi z izboljšanjem teh postopkov in ne z žrtvovanjem temeljne pravice, da se za isto kaznivo dejanje kazensko ne preganja ali kaznuje dvakrat.

2. Podvajanje postopkov ali sankcij (bis)

109. Kot sem že navedel za člen 50 Listine na podlagi sodbe Åkerberg Fransson velja:

- Ta člen ne nasprotuje obstoju dvotirnega sistema (z upravnim in kazenskim postopkom) za kaznovanje goljufij zaradi neplačila DDV, ker lahko države članice svobodno določajo načine preganjanja goljufij v zvezi z DDV.
- Vendar pa nasprotuje dvojnemu kaznovanju s kazensko sankcijo (ali v okviru kazenskega postopka) na eni strani in z davčno sankcijo (ali v okviru davčnega postopka) na drugi, ko je mogoče ugotoviti, da je zadnjenavedena sankcija *dejansko* kazenska, čeprav je v notranjem pravnem redu

⁸⁹ Po mnenju Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) se dispoziciji (izvedba obdavčljivih transakcij, na podlagi katerih nastane obveznost periodičnih plačil DDV) in ravnanje (izognitev enemu ali več zapadlim periodičnim plačilom) deloma ujemata, vendar pa se sestavni elementi obeh vrst pravnih kršitev razlikujejo v drugih vidikih, ki jih šteje za bistvene (predložitev letnega obračuna DDV in minimalen prag za ugotovitev opustitve, ki se zahtevata le v primeru kaznivega dejanja s področja davkov, in referenčno obdobje). Zato meni, da je razmerje med obema vrstama pravnih kršitev tako, da gre za „stopnjevanje protipravnosti“, v smislu, da je kazenska kršitev po svojem bistvu veliko hujša kot upravna in – čeprav je ta v njej nujno zaobsežena (brez nespoštovanja periodičnega roka bi izostala ena od dispozicij kaznivega dejanja) – jo dopolnjuje z bistvenima elementoma, kot sta prag in podaljšanje roka, ki ju ni mogoče brez nadaljnega zaobjeti v kategoriji specialnosti (če bi se uporabila ta kategorija, bi bila upoštevana le kazenska kršitev).

⁹⁰ Glej točke od 39 do 42 teh sklepnih predlogov.

morda opredeljena kot upravna. V tem primeru, ponavljam, „kadar je davčna sankcija kazenskopravna v smislu člena 50 Listine in je postala pravnomočna,^[91] ta določba nasprotuje temu, da se zaradi istih dejanj zoper isto osebo sproži kazenski pregon“.⁹²

110. V skladu s to sodbo morajo predložitvena sodišča sama presoditi, ali so davčne sankcije, ki jih je naložila italijanska davčna uprava, v resnici kazenske. Kot je bilo že navedeno, morajo sama uporabiti „merila Engel“; ta rešitev je logična (ker nacionalno sodišče pravo svoje države pozna bolje kot Sodišče), vendar tudi tvegana.⁹³ Zato je primerno tem sodiščem dati nekatere smernice, da bi lahko v sporih, o katerih odločajo, natančneje določila obseg teh meril, zlasti drugega in tretjega.

111. *Prvo merilo Engel* (pravna opredelitev kršitve v nacionalnem pravu) je v tem primeru neznatnega pomena, saj so – kot je v svojih stališčih pojasnila italijanska vlada – davčne sankcije zaradi neplačila DDV v skladu z italijanskim pravom nominalno upravne, in sicer tako glede na poimenovanje kot glede na organe, ki jih izrekajo, in postopke, v katerih se naložijo. Vendar to ni ovira za njihovo naknadno presojo ob upoštevanju drugih dveh meril.⁹⁴

112. *Drugo merilo Engel* se nanaša na pravno naravo kršitve, ki jo mora preveriti nacionalno sodišče, pri čemer se ob upoštevanju sodne prakse ESČP, na katero sem se skliceval zgoraj,⁹⁵ lahko ravna po skupku elementov za preverjanje, od katerih je eden področje uporabe glede na osebo, torej vsi naslovniki pravila, s katerim je določena kršitev. Pri davčnih kršitvah zaradi neplačila DDV, ki se kaznujejo z globami, naloženimi v upravnih postopkih, gre za vse zavezance za DDV in ne za določeno ali omejeno skupino potencialnih goljufov.

113. V tem okviru je pomembnejši namen pravila, s katerim je določena sankcija, na katero sta se oprli, kot sem že poudaril, tudi ESČP⁹⁶ in Sodišče v sodbi z dne 5. junija 2012, Bonda.⁹⁷ Kazenska narava kršitve je očitnejša, če je kazen zanjo namenjena preganjanju in preprečevanju nezakonitih dejanj in ne le nadomestilu premoženjske škode. Težko pa bi bilo zanikati, da so pravila, s katerimi so določene sankcije na področju davkov, obenem namenjena kaznovanju davčnih zavezancev, katerih goljufije so bile odkrite, ter svarjenju ali odvrčanju drugih, da ne bi podlegli skušnjavi izogniti se plačilu dolgovanih davkov. Ker pa so upravne in kazenske sankcije seveda odraz *ius puniendi* države, ne vem,

91 Zdi se, da v sporu, ki je podlaga za to vprašanje za predhodno odločanje, ni dvomov glede pravnomočnosti sankcij, ki so jih naložili italijanski organi. Vendar mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali so v skladu z nacionalnim pravom odločbe italijanske davčne uprave pravnomočne in ali je bilo z njimi o zadevi odločeno meritorno.

92 Sodba Åkerberg Fransson (točka 34).

93 Sodišča iste države članice lahko pridejo do različnih in celo protislovnih rešitev. V Italiji, kot sem že navedel, je Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) ugotovilo, da je dvotirni sistem (z upravnim in kazenskim postopkom) kaznovanja goljufij zaradi neplačila DDV v skladu s sodbo Åkerberg Fransson in merili Engel, medtem ko predložitveno sodišče – kot se zdi – meni nasprotno.

94 Glej točko 46 teh sklepnih predlogov.

95 Glej točko 47 teh sklepnih predlogov.

96 Glej sodbe ESČP, navedene v opombah 43 in 44.

97 C-489/10, EU:C:2012:319, točke od 39 do 42.

kako (razen na podlagi umetne, zgolj dogmatične konstrukcije) bi se lahko zanikalo, da imajo prve dvojni namen, in sicer preprečevalni in represivni, zaradi katerega so podobne povsem kazenskim pravilom.⁹⁸ Še več, menim, da ima v resnici vsaka sankcija represivno komponento in da njen preprečevalni in odvračalni učinek izhaja prav iz kazni, ki je njena posledica.⁹⁹

114. Poleg tega v nasprotju s tem, kar trdi italijanska vlada, represivni učinek davčnih sankcij ne izgine, ker nacionalna zakonodaja dopušča, da se v nekaterih primerih njihov znesek zaradi poznejšega plačila davka zniža, ali omogoča, da uprava pod določenimi pogoji od njih odstopi ali da doseže dogovore, transakcije ali sporazume z goljufi, ki priznajo svojo krivdo in se zavežejo, da jih ne bodo izpodbijali. Ti in drugi podobni ukrepi so lahko prisotni tudi v okviru kazenskih postopkov,¹⁰⁰ ne da bi bilo zaradi tega kakor koli sporno, da so sankcije, ki so v kazenskem zakoniku (ali posebnih zakonih) določene za kazniva dejanja na področju davkov, kazenske. V nacionalnih pravnih redih je mogoče na primer določiti, da lahko *a posteriori* poravnava davčnega položaja pod določenimi pogoji povzroči bodisi odpravo protipravnosti prvotne neizpolnitve davčne obveznosti (in posledično prenehanje kazenskega pregona) bodisi omilitv kaznovalne posledice.

115. Zadnji element, ki ga je treba preučiti v skladu z razlago, ki izhaja iz sodne prakse ESČP, je pravna dobrina, varovana z nacionalno določbo, s katero je določena sankcija za kršitev. Ta je načeloma kazenska, če je njen predmet zaščita pravnih dobrin, katerih varstvo se običajno zagotavlja s pravili kazenskega prava.¹⁰¹

116. Namen davčnih sankcij za neplačilo DDV je prav zagotovitev ustreznega pobiranja tega davka in sočasno varstvo finančnih interesov držav in Unije. Gre torej za pravne dobrine, ki jih je treba v najhujših primerih – kot je Sodišče ponovilo v sodbi z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi –¹⁰² varovati tudi s kazenskim pravom, države pa morajo goljufije na tem področju učinkovito preganjati.

117. Glede na to obveznost bi se bilo mogoče vprašati, ali bi bila boljša možnost kumulacija davčnih in kazenskih sankcij za ista dejanja, kar bi s precejšnjo verjetnostjo povečalo učinkovitost pregona goljufij (vsaj velikih) na področju DDV. Po drugi strani pa bi to dvojno kaznovanje zmanjšalo prednost, ki bi jo za davčne zavezance z večjo gospodarsko močjo pomenila uporaba načela *ne bis in idem*, če bi se izkazalo, da je upravna sankcija ovira za naknadno kazensko sankcijo za ista dejanja.¹⁰³

98 Glej med drugimi sodbe ESČP z dne 20. maja 2014, Nykänen proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, točki 39 in 40), z dne 10. februarja 2015, Häkkä proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD000075811, točki 38 in 39), z dne 10. februarja 2015, Kiiveri proti Finski (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312), in z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312). V teoriji so ti ukrepi opredeljeni kot „punitive administrative sanctions“, pri čemer se ugotavlja, da si s kazenskimi sankcijami delijo kaznovalni namen, razumljen široko, in pa tudi vsebino, ki jo pomeni plačilo denarnega zneska ali izguba pravic, kot je pravica izvajati poklic ali sodelovati v javnih razpisih. (Weyembergh, A. in Joncheray, N., „Punitive Administrative Sanctions and Procedural Safeguards“, *New Journal of European Criminal Law*, 2016, št. 2, str. od 194 do 199; Caeiro, P., „The influence of the EU on the blurring between administrative and criminal law“, v Galli, F. in Weyembergh, A. (ur.), *Do labels still matter? Blurring boundaries between administrative and criminal law – The influence of the EU*, editions de l'ULB, Bruselj, 2014, str. 174).

99 Akademsko (in včasih filozofsko) razprava o temelju, upravičenosti in cilju ali ciljeh kazni traja že stoletja, pri čemer so nastale razhajajoče teorije, od katerih nekatere poudarjajo njihove povračilne, druge pa preprečevalne (splošna ali posebna preventiva) ali zastraševalne elemente. Podoben spor – zgodovinsko gledano mlajši, nedokončan in še nerazrešen – je nastal glede vprašanja, ali obstajajo kvalitativna merila, na podlagi katerih je mogoče razlikovati med kazenskimi in zgolj upravnimi protipravnimi ravnanji. Ta kvalitativna merila so dejansko težko določljiva, če v okviru prekrškov in kaznivih dejanjih na področju davkov, kot so ta iz spora v glavni stvari, neplačilo DDV v znesku, ki presega 250.000 EUR, pomeni kaznivo dejanje, enako neplačilo, ki se nanaša na znesek 249.000 EUR, pa ne.

100 Italijanska vlada je to priznala na obravnavi, saj je v skladu z njeno zakonodajo v nekaterih primerih pod določenimi pogoji mogoč (popoln ali delen) odstop od kazenskega pregona in sprejetje „sporazumnih odločitev“ med državnim tožilstvom in obdolžencem, na podlagi katerih se je mogoče izogniti začetku sodnega postopka. V nekaterih državah članicah obstajajo mehanizmi za znižanje kazni tem obtožencem, ki po začetku kazenskega postopka poravnajo davčni dolg ali sodelujejo v sodni preiskavi.

101 Glej sodbe ESČP, navedene v opombi 45 teh sklepnih predlogov.

102 C-105/14, EU:C:2015:555, točka 40.

103 Zaradi uporabe pravnomočne davčne sankcije za goljufijo naknadna kazenska sankcija ne bi bila mogoča, tako da bi bili davčni zavezanci z večjo gospodarsko močjo lahko v skušnjavi, da se izognejo plačilu DDV, vedoč, da bodo, če bo davčna uprava odkrila njihovo protipravno ravnanje, izpostavljeni le plačilu globe, ne pa tudi kazenskim sankcijam.

118. Vendar menim, da ta ugovor ni prepričljiv. Z ustrezno kazenskoopravno opredelitvijo najhujših ravnanj goljufije ali izogibanja plačevanju davkov in hkratnim vestnim ravnanjem pravosodnih organov kazenskega pregona v vsaki državi bi bil brez potrebe po podvajanju kaznovalnih – pravnega in kazenskega – postopkov za ista dejanja zadostno zagotovljen večji odvračilni učinek njihovega preganjanja in obenem preprečeno poseganje v za davčnega zavezanca tako pomembno jamstvo, kot je pravica, da se za isto kaznivo dejanje ne preganja ali kaznuje dvakrat.

119. *Tretje merilo Engel* se nanaša na naravo in stopnjo strogosti sankcije. Črpajoč iz sodne prakse ESČP, ki jo je treba spoštovati pri razlagi člena 50 Listine, morajo nacionalna sodišča upoštevati, kot je poudarjalo omenjeno sodišče, da to, da je znesek denarnih sankcij, naloženih v upravnih postopkih zaradi neplačila davka, skromen, ne pomeni, da niso kazenske.¹⁰⁴ V predložitvenem sklepu je pravzaprav navedeno, da je davčna sankcija iz člena 13 zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997 (30 % neplačanega zneska DDV) po svoji naravi in velikosti kazenska, ne da bi bilo upoštevno, da je pri drugih sankcijah ta odstotek povečan do ali čez 100 %.¹⁰⁵

3. Morebitne omejitve prepovedi ne bis in idem v tem primeru

120. Glede na v predložitvenem sklepu opisane elemente dejanskega stanja, katerih končna presoja je naloga predložitvenega sodišča, bi podvajanje postopkov, začetih zoper L. Mencija zaradi enega samega dejanja (neplačilo DDV), lahko pomenilo kršitev njegove pravice, da se za ista dejanja ne preganja ali kaznuje dvakrat.

121. Ker sem presodil, da v zvezi z uporabo načela *ne bis in idem* za primere davčne goljufije, za katere se uporablja pravo Unije, omejitve iz člena 52(1) Listine (sodba Spasic)¹⁰⁶ ni mogoče sprejeti, bi lahko na tem mestu končal.

122. Če bi se Sodišče odločilo preučiti to možnost, pa podredno menim, da njena morebitna uporaba v tej zadevi ne bi bila mogoča. Niti ni omejitev potrebna v smislu člena 52(1) Listine, niti kumulacija postopkov ali sankcij, določena z nacionalnim pravom, ne prestane preizkusa sorazmernosti, da bi bila lahko zajeta s to določbo.

123. Za namene preizkusa sorazmernosti bi se lahko presojala koordinacija med različnimi postopki, sodelovanje organov med njihovim trajanjem in kompenzacija morebitnih sankcij. Vendar se zdi, da preizkusa ob upoštevanju teh elementov ne opravi zakonodaja, kakršna je italijanska, ki je bila uporabljena za L. Mencija in s katero: (i) ni določena koordinacija kazenskih in upravnih postopkov, (ii) se ne zahteva sodelovanje organov, ki sodelujejo v enih in drugih, da bi se kar najbolj preprečile nevšečnosti za posameznika, in (iii) ni vzpostavljen mehanizem koordinacije ali kompenzacije sankcij, temveč je določeno le, da se upravne sankcije do končanja kazenskega postopka ne izterjajo.

124. Če bi se Sodišče pri razlagi člena 50 Listine odločilo slediti usmeritvi, ki jo je ESČP začrtalo v sodbi A in B proti Norveški, pa prav tako podredno menim, da primer, kot je ta L. Mencija, ni v skladu s sodno prakso iz te sodbe.

¹⁰⁴ Sodbe ESČP z dne 23. novembra 2006, Jussila proti Finski (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, točki 37 in 38), z dne 20. maja 2014, Nykänen proti Finski (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, točka 40), in z dne 10. februarja 2015, Kiiveri proti Finski (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, točka 31).

¹⁰⁵ Poleg tega sem že opozoril, da je treba naravo in stopnjo strogosti sankcije presojati glede na možnost njene uporabe v celoti, torej ne da bi upoštevalo njen končni znesek, če je bil ta v posamičnem primeru zmanjšan zaradi znižanj, ki jih odobri davčna uprava. Glej sodbe ESČP z dne 4. marca 2014, Grande Stevens in drugi proti Italiji (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, točka 98), z dne 11. septembra 2009, Dubus S.A. proti Franciji (CE:ECHR:2009:0611JUD000524204, točka 37), in z dne 30. aprila 2015, Kapetanios in drugi proti Grčiji (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, točka 55).

¹⁰⁶ Sodba z dne 27. maja 2014 (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

125. Za potrditev tega zadošča navedba, da iz podatkov v spisu v tej zadevi nista razvidni niti komplementarnost postopkov (upravnih in kazenskih) niti njihovo kombinirano vodenje. Čeprav je za končno presojo dogodkov v njej pristojno predložitveno sodišče, pa vse kaže na to, da sta bila prekrškovni in kazenski postopek jasno ločena. Prav tako ni razvidna tesna časovna povezava med obema postopkoma (med njima je več kot enoletni razmik, kazenski postopek pa je bil začel po končanju prekrškovnega, ko je v njem naložena sankcija že postala pravnomočna).

IV. Predlog

126. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu, Italija), odgovori tako:

Iz člena 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah izhaja:

- Pogoj za njegovo uporabo je obstoj identičnosti materialnih dejstev, ki so ne glede na njihovo pravno opredelitev podlaga za sprejetje davčnih in kazenskih sankcij.
- Ta člen je kršen, če se začne kazenski postopek ali naloži kazenska sankcija osebi, ki je bila zaradi istega ravnanja prej že pravnomočno kaznovana z davčno sankcijo, če je ta sankcija kljub svojemu poimenovanju v resnici kazenska. Nacionalno sodišče to okoliščino ugotavlja na podlagi teh meril: pravna opredelitev kršitve v nacionalnem pravu; njena narava, ki se presoja glede na namen pravila, njegove naslovnike in pravno dobrino, ki je predmet varstva v skladu z njim; ter narava in stopnja strogosti sankcije.